

米国公会計における繰延資源フロー項目

— GASB 基準書第 65 号で示された項目を対象とした分類 —

栗城 綾子

要 旨

政府会計基準審議会（GASB）は、概念書第 4 号「財務諸表の構成要素」において、財政状態報告書の基本的な構成要素とされてきた資産、負債および純資産に、期間衡平性概念の観点から定義される繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローという 2 つの構成要素を追加している。しかし、GASB は繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローにどのような項目を含めるのかについて包括的に明示しておらず、実際にこれら 2 つの構成要素には様々な繰延資源フロー項目が含まれている。本稿は、概念書第 4 号を受けて公表された GASB 基準書第 65 号「これまで資産および負債として報告されていた項目」で示された繰延資源フロー項目を対象として、公会計における期間衡平性概念および企業会計における伝統的な対応概念の観点から分類を試みている。その結果、米国公会計における、期間衡平性概念による配分可能な対象範囲の拡大という現象を明らかにしている。

1. はじめに

政府会計基準審議会（Governmental Accounting Standards Board: GASB）⁽¹⁾は、2007 年に概念書第 4 号「財務諸表の構成要素」（以下では、「GASB 概念書第 4 号」という。）を公表した。GASB は、概念書第 4 号において、米国の州および地方政府における基本的な財務諸表の構成要素を、資産、負債、繰延資源アウトフロー（deferred outflow of

(1) GASB は、州および地方政府に適用される会計基準の設定機関として、前任の全米政府会計審議会（National Council on Governmental Accounting: NCGA）の任務を継承する形で財務会計財団（Financial Accounting Foundation: FAF）のもとに設置された（藤井監訳 2003, p. 2）。GASB と FASB（Financial Accounting Standards Board）は姉妹組織の関係にあり、GASB が州および地方政府に適用される会計基準を設定し、FASB はそれ以外の実体（主として営利企業および非営利組織）に適用される会計基準を設定するという役割分担がなされている（藤井監訳 2003, pp. 2-3）。なお、本稿における「公会計」は、GASB が会計基準を設定する州および地方政府の会計を対象とし、連邦政府の会計を対象としていない。連邦政府に適用される会計基準の設定は、連邦会計基準諮問審議会（Federal Accounting Standards Advisory Board: FASAB）により行われている。

resources)、繰延資源インフロー (deferred inflow of resources)、純持高 (net position)、資源アウトフロー (outflow of resources) および資源インフロー (inflow of resources) と定めている (paras. 8, 17, 24, 28, 32, 34 and 36)。このうち、資産、負債、繰延資源アウトフロー、繰延資源インフローおよび純持高は財政状態報告書 (statements of financial position) の構成要素であり、資源アウトフローおよび資源インフローは資源フロー報告書 (resource flows statements) の構成要素である (GASB 概念書第 4 号, para. 2)。GASB は、伝統的に公的部門の財政状態報告書の基本的な構成要素とされてきた資産、負債および純資産⁽²⁾に、繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローという 2 つの構成要素を新たに追加している。また、GASB は、これら 2 つの新しい構成要素並びに資源アウトフローおよび資源インフローを政府の財務報告において重要な位置づけが与えられている期間衡平性概念 (concept of interperiod equity) の観点から定義している。

GASB は、繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローという 2 つの構成要素を新たに財務諸表の構成要素に追加するにあたり、当該要素に含まれる項目が資産および負債ではないということが明確にされることで、財務諸表利用者が当該項目をよりよく理解できるようになるとしているが (GASB 概念書第 4 号, para. 58)⁽³⁾、これら 2 つの構成要素にどのような項目を含めるのかについて概念書第 4 号において必ずしも明らかにしていない⁽⁴⁾。また、実際に、繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローに含まれる項目をみると、それらに適用される会計処理が多様であるため、それらを繰延べる根拠が一樣ではないように思われる。

そこで、本稿は、GASB 概念書第 4 号をうけて公表された GASB 基準書第 65 号「これまで資産および負債として報告されていた項目」によって、繰延資源アウトフローまたは繰延資源インフローに分類されることとなった特定の項目 (本稿では、「繰延資源フロー項目」

(2) Gautier (2011) は、伝統的に公的部門の財政状態報告書の基本的な構成要素は資産、負債および両者の差額 (純資産、持分、基金残高) の 3 つであると述べている (p. 62)。このように Gautier (2011) が構成要素のうち「両者の差額」として基金残高を記載している理由は、米国の公的部門においては政府全体財務諸表の他に修正発生主義会計を用いて作成される基金財務諸表が存在するためである。なお、本稿は、期間衡平性概念が適用されている発生主義会計を用いて作成される政府全体財務諸表を対象としているため、ここでの記載を「純資産」としている。

(3) 金子 (2014) は、「繰延項目を独立した構成要素と定義することにより、フローについては従来の取り扱いを踏襲しつつ、資産や負債と繰延項目との明確な違いを財務諸表上で示すことができる」(p. 92) としている。

(4) 吉田 (2017) は、GASB が繰延資源流出と繰延資源流入の具体的な項目を明らかにしていない点を指摘し (p. 85)、米国公会計の概念フレームワークが抱える課題の一つとして「繰延資源流入と繰延資源流入を生じさせる取引・事象としてどのようなものが想定されているかは分りにくく、それらの影響を財政状態計算書に計上することで、計算書によって明らかにしようとする会計情報の理解可能性を減少させてしまうおそれがある」(p. 93) ことを挙げている。

という。)を対象としてそれらが繰延べられている根拠を検討し、公会計における期間衡平性概念および企業会計における伝統的な対応概念の観点から分類することによって、期間衡平性概念が会計処理に与えている影響を明らかにすることを目的としている。

本稿の構成は次のとおりである。第2節では、米国公会計における財務会計の概念フレームワークを概観する。第3節では、GASB 概念書第4号によって新たに財務諸表の構成要素として追加された繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローの会計基準への展開を概観する。第4節では、GASB 基準書第65号で示された繰延資源フロー項目を対象として、それらが繰延べられている根拠を検討する。第5節では、前節の検討を踏まえ、GASB 基準書第65号で示された繰延資源フロー項目を、それらに適用される繰延べの会計処理が公会計特有のものであるのか、または企業会計においても行なわれているものであるのかを基準として形式的に分類し、さらに、企業会計における伝統的な対応概念で説明しうる項目であるか否かを基準として実質的に分類する。第6節では、本稿を総括するとともに今後の課題を述べる。

2. 米国公会計における財務会計の概念フレームワーク

GASBは、2007年に公表した概念書第4号において、米国の州および地方政府（以下では、「政府」という。）における基本的な財務諸表の構成要素を、資産、負債、繰延資源アウトフロー、繰延資源インフロー、純持高、資源アウトフローおよび資源インフローと定めている（paras. 8, 17, 24, 28, 32, 34 and 36）。このうち、資産、負債、繰延資源アウトフロー、繰延資源インフローおよび純持高は財政状態報告書の構成要素であり、資源アウトフローおよび資源インフローは資源フロー報告書の構成要素である（GASB 概念書第4号, para. 2）。ある期間から次の期間までの純持高の増加または減少が、当該期間の資源フロー報告書で報告されるすべての活動フローの純額と等しい関係にあるため（GASB 概念書第4号, para. 37）、財政状態報告書と資源フロー報告書は、「連繫（articulation）」（GASB 概念書第4号, para. 49）の関係にある。

伝統的に、公的部門の財政状態報告書は、資産、負債および純資産という3つの基本的な構成要素を表示してきたとされている。GASB 概念書第4号は、これら3つの構成要素に、繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローという2つの構成要素⁽⁵⁾を新たに追加している。

財務諸表の構成要素は、GASB 概念書第4号において、それぞれ以下のとおり定義され

(5) 企業会計において、繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローは財務諸表の構成要素とされていない（FASB 概念書第6号, paras. 25, 35, 49, 78, 80, 82 and 83; Attommore 2012, p. 8）。

ている。

- ・資産とは、政府が現在支配している現在の用役提供能力（present service capacity）をと
もなう資源である（para. 8）。
- ・負債とは、政府が回避する裁量をほとんどまたは全くもたない、資源を犠牲にする現在の
義務（present obligations）である（para. 17）。
- ・繰延資源アウトフローとは、将来の報告期間に帰属させる政府による純資産の消費である
（para. 32）。
- ・繰延資源インフローとは、将来の報告期間に帰属させる政府による純資産の獲得である
（para. 34）。
- ・純持高とは、財政状態報告書に存在する他のすべての構成要素の差額である（para. 36）。
- ・資源アウトフローとは、その報告期間に帰属させる政府による純資産の消費である（para. 24）。
- ・資源インフローとは、その報告期間に帰属させる政府による純資産の獲得である（para. 28）。

GASB は、このうち、繰延資源アウトフロー、繰延資源インフロー、資源アウトフロー
および資源インフローという財務諸表の構成要素を、政府の財務報告において重要な位置づ
けが与えられている期間衡平性概念の観点から定義している。この点について、以下に示し
ていく。

GASB は、財務諸表の構成要素を定義するにあたり、「これら〔繰延資源アウトフロー、
繰延資源インフロー、資源アウトフローおよび資源インフロー〕の定義には、追加的に必要
不可欠な特徴、すなわち、現在の報告期間または将来の報告期間のいずれの期間に帰属させ
るべきであるかという特徴がある」（GASB 概念書第 4 号, para. 50, 角括弧内は筆者）とし
ている。ここで示されている「追加的に必要不可欠な特徴」は、期間衡平性概念に関連する。
なぜなら、GASB は、「経済的資源を測定焦点⁽⁶⁾として作成される資源フロー報告書にお
いて、資源アウトフロー（またはインフロー）を帰属させる期間は、期間衡平性概念を用い
て決定される」（GASB 概念書第 4 号, para. 27）と記述しているためである。当該記述は、
経済的資源を測定焦点とし発生主義会計を用いて作成される活動報告書⁽⁷⁾において、資源
アウトフローたる費用および損失、または資源インフローたる収益および利得⁽⁸⁾を帰属させ

(6) 測定焦点（measurement focus）とは、ある実体の財務業績および財政状態の報告において、何を表
現するかということである（GASB 基準書第 11 号, p. i ; PSC 1991, para. 012）。特定の測定焦点は、
どの資源を測定し、当該資源を伴う取引および事象の効果をいつ認識するのかを決定することによって
遂行される（GASB 基準書第 11 号, p. i ; PSC 1991, para. 012）。

(7) 発生主義会計を用いて作成される政府全体財務諸表のうち、資源フロー報告書に該当する報告書を「活
動報告書」という（GASB 基準書第 34 号, para. 12）。

る期間は、期間衡平性概念を用いて決定されるということを意味している。

GASB が 1987 年に公表した概念書第 1 号「財務報告の目的」によれば、期間衡平性概念は、「ある年度の収益が当該年度に提供されたサービスを支払うために十分であるかどうか、また、過年度に提供されたサービスにかかる負担 (burdens) を将来の納税者に負わせる必要があるかどうか」(para. 61) を評価する概念である⁽⁹⁾。GASB は、概念書第 1 号において、「説明責任 (accountability)⁽¹⁰⁾は、政府が市民に回答することを求めている。つまりそれは、公的資源の調達および使途目的が正当であることを証明することである」(para. 56) とし、「政府が財務報告において公的説明責任を果たす義務は、営利企業における当該義務よりも重要である」(para. 76) としている。また、GASB は、「期間衡平性は、説明責任の重要な一部を構成すると同時に行政運営の基礎をなす」(para. 61) ため、「財務報告の基本目的を設定する際に考慮されるべきである」(para. 61) としている。これに従い、GASB は実際に、概念書第 1 号において、期間衡平性を評価するための情報提供を財務報告の下位目的の最初に記述している (para. 77a)。

以上のように、GASB は、繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローという 2 つの構成要素を新たに財務諸表の構成要素に追加し、これらの 2 つの構成要素並びに資源アウトフローおよび資源インフローを、政府の財務報告において重要な位置づけが与えられている期間衡平性概念の観点から定義している。

GASB は、概念書第 4 号において、繰延資源インフローの例として基準書第 48 号「債権および将来収益の売却および担保差入並びに資産および将来収益の内部移転」で規定されている将来収益の売却収入の繰延べを挙げている (para. 60)⁽¹¹⁾。しかし、繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローにどのような項目を含めるのかについて包括的に明示してお

(8) 純持高報告書および活動報告書は、政府のすべての資産、負債、収益、費用、利得および損失を報告しなければならないとされている (GASB 基準書第 34 号, summary)。このうち、収益および利得は資源インフローに、費用および損失は資源アウトフローに該当し、これらは資源フロー報告書たる活動報告書で報告される。

(9) GASB は、その後公表した GASB 概念書第 4 号において、「期間衡平な状態は、現在の報告期間における資源インフローと現在の報告期間におけるサービス原価が等しい状態である」(GASB 概念書第 4 号, para. 27) と示している。

(10) 我が国において、accountability は一般に「説明責任」と訳されているため (藤井監訳 2003, 広瀬 2012 など)、本稿においても当該単語の訳語として「説明責任」を用いることとする。

(11) また、GASB は、概念書第 4 号において、ヘッジ手段たるデリバティブ商品の公正価値と歴史的原価の差額が繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローの定義に合うと将来結論づける可能性があることに言及していた (para. 60)。実際にその後 2008 年に公表された GASB 基準書第 53 号「デリバティブの会計および財務報告」は、政府に、ヘッジ手段たるデリバティブ商品の公正価値の変動を純持高報告書において繰延インフロー (deferred inflows) または繰延アウトフロー (deferred outflows) として報告することを求めている (para. 20)。

らず、その代わりに、「繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローの認識は、適切なデュープロセスを経て規定される公式表明の中で GASB が識別した例示に限定されるべきである」(GASB 概念書第 4 号, para. 38) としている。

そこで、第 3 節では、GASB 概念書第 4 号によって新たに財務諸表の構成要素に追加された繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローの会計基準への展開を概観する。

3. 繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローの会計基準への展開

GASB は、2007 年に概念書第 4 号において繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローを財務諸表の構成要素として定義したのち、2011 年に基準書第 63 号「繰延資源アウトフロー、繰延資源インフローおよび純持高の財務報告」(以下では、「GASB 基準書第 63 号」という。)を、さらに、2012 年に基準書第 65 号「これまで資産および負債として報告されていた項目」(以下では、「GASB 基準書第 65 号」という。)を公表した。これら 2 つの基準書の公表は、政府の財務諸表の表示に大きな変化をもたらしている。

GASB 基準書第 63 号は、これまでの「純資産報告書 (statement of net assets)」を「純持高報告書 (statement of net position)」に名称変更し、また、繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローという 2 つの新しい表示区分を設けている (図 1)。

(図 1) GASB 基準書第 63 号による純持高報告書のイメージ

資産	負債
	繰延資源インフロー
繰延資源アウトフロー	純持高

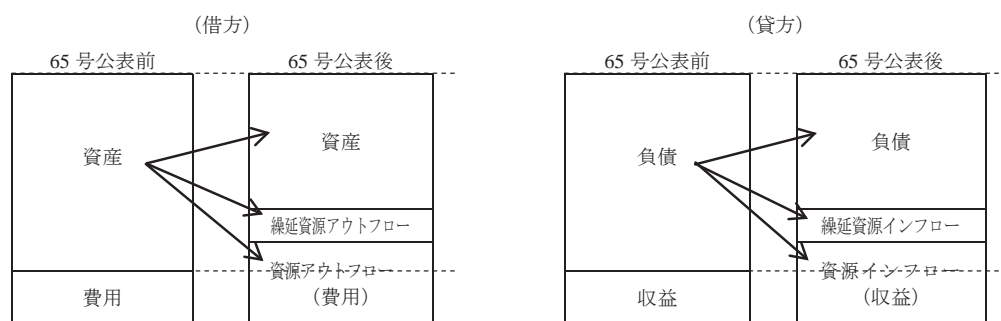
(出所) 金子 2014, 図表 1, 財務諸表構成要素の表記を一部変更して引用。

GASB 基準書第 65 号は、これまで資産および負債として報告されていた特定の項目の財務諸表の構成要素区分 (element classification) を GASB 概念書第 4 号における定義と一致するよう修正している (GASB 基準書第 65 号, summary)。すなわち、GASB 基準書第 65 号は、これまで資産および負債として報告されていた特定の項目を繰延資源アウトフローまたは繰延資源インフローに再分類し、また、これまで資産および負債として報告されていた特定の項目を資源アウトフローまたは資源インフローとして認識している (GASB 基準書

第 65 号, summary)。GASB は、資産または負債の定義に合わない項目が繰延資源アウトフローまたは繰延資源インフローの定義に合うかどうかをまず検討し、当該項目がこれらの定義に合わない場合にはその報告期間の資源アウトフローまたは資源インフローとして認識することとした（GASB 基準書第 65 号, para. 62）（図 2）。

なお、GASB 基準書第 65 号の公表前に、GASB より公表された会計基準の中で繰延資源アウトフローまたは繰延資源インフローを認識する会計基準は、2008 年に公表された基準書第 53 号「デリバティブの会計および財務報告」と、2010 年に公表された基準書第 60 号「サービス利権協定の会計および財務報告」の 2 つのみである（GASB 基準書第 65 号, summary）。GASB 基準書第 65 号の公表後には、繰延資源アウトフローまたは繰延資源インフローを認識する会計基準がそれぞれ個別に公表されている⁽¹²⁾。

（図 2） GASB 基準書第 65 号による再分類のイメージ



このように、GASB 基準書第 63 号と GASB 基準書第 65 号の公表は、政府の財務諸表の表示に大きな変化をもたらしている。とりわけ、GASB 基準書第 65 号は、一括的に、これまで資産および負債として報告されていた特定の項目を繰延資源アウトフローまたは繰延資源インフローに再分類している点で、繰延資源フロー項目を分類するにあたっての有用な題材を提供しているように思われる。

そこで、次節以降では、GASB 基準書第 65 号を対象として検討を進めることとする。

4. GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目

本節では、GASB 基準書第 65 号の公表によって繰延資源アウトフローまたは繰延資源インフローに再分類されることとなった特定の項目（以下では、「繰延資源フロー項目」とい

(12) 例えば、2012 年に公表された基準書第 68 号「年金の会計および財務報告— GASB 基準書第 27 号の改正」や 2013 年に公表された基準書第 69 号「政府結合および政府事業の処分」などがある。

う。)⁽¹³⁾を対象として、それらが繰延べられている根拠を検討する。なお、本節で検討の対象とする繰延資源フロー項目は、GASB 基準書第 65 号の公表前においても繰延べの会計処理が適用され、資産または負債として報告されていた。このような繰延べの会計処理は、形式的に、GASB が独自に会計基準を定めて適用した会計処理と、FASB の会計基準を援用した会計処理⁽¹⁴⁾に分類することができる。そこで本節では、GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目に、このような形式的分類をあらかじめ施したうえで検討を行なうこととする。

4.1. GASB が独自に会計基準を定めて適用した会計処理

4.1.1. 負債の借換取引

政府は、これまで、負債の消滅 (defeasance) をともなう即時借換え (current refunding) および先行借換え (advance refunding) によって負債の早期償還を行った場合⁽¹⁵⁾、旧負債の買戻価格 (reacquisition price) と帳簿価額の差額を、新負債からの控除または追加として報告し、規則的かつ合理的な方法によって、旧負債の残存償還期間または新負債の償還期間のいずれか短い期間にわたり利息費用の構成要素として認識しなければならなかった (GASB 基準書第 23 号⁽¹⁶⁾, para. 4)。GASB 基準書第 65 号の公表によって、旧負債の買戻価格⁽¹⁷⁾と帳簿価額⁽¹⁸⁾の差額を繰延資源フローとして報告し、規則的かつ合理的な方法によって、旧負債の残存償還期間または新負債の償還期間のいずれか短い期間にわたり利息費用の

(13) なお、GASB 基準書第 65 号の規定のうちリース取引に関する規定は、2017 年に公表された GASB 基準書第 87 号「リース」に置き換えられている (GASB 基準書第 87 号, para. 9)。したがって、本稿では、GASB 基準書第 65 号で取り扱っている繰延資源フロー項目のうち、リース取引に係る繰延資源フロー項目を検討の対象外としている。

(14) 当該会計処理は、GASB 基準書第 62 号「1989 年 11 月 30 日以前に FASB および AICPA の公表物に含まれていた会計および財務報告指針の法典化」に照らすことによって抽出した。

(15) 負債の借換えでは、新負債の発行により得た収入を旧負債の返済に使用する。新負債の発行により得た収入を旧負債の返済にすぐに使用する借換を「即時借換え (current refunding)」という (GASB 基準書第 65 号, fn. 1)。新負債の発行により得た収入を仲介受託者 (escrow agent) に預け、将来における旧負債の元本と利息の支払いに充てるまで投資する借換を「先行借換え (advance refunding)」という (GASB 基準書第 65 号, fn. 1)。

(16) GASB 基準書第 23 号は、当初、事業型活動 (proprietary activities) において報告される負債の借換に適用されていた。その後 1999 年の GASB 基準書第 34 号の公表によって、行政型活動 (governmental activities) にも適用されることとなった (GASB 基準書第 34 号, para. 5; GASB 基準書第 65 号, para. 6)。

(17) 買戻価格は、借換え取引において旧負債の返済に必要な額である。即時借換えの場合、買戻価格は旧負債の元本およびコール・プレミアムを含んでいる (GASB 基準書第 65 号, fn. 2)。先行借換えの場合、買戻価格は、利子所得 (interest earnings) とともに仲介者 (escrow) に預ける額であり、旧負債の利息および元本の支払いに必要な額並びにコール・プレミアムを含んでいる (GASB 基準書第 65 号, fn. 2)。

構成要素として認識しなければならないとされた (para. 6)。

ここで、旧負債の買戻価格と帳簿価額の差額は、実質的に旧負債の決済差額である⁽¹⁹⁾。GASB は、旧負債の買戻価格と帳簿価額の差額は資産または負債の定義に合わないが (GASB 基準書第 65 号, para. 64)、繰延資源フローの定義には合うと結論付けている。GASB によれば、政府は、一般に借換えによって別の負債に交換することなしに満期前に負債を償還することはないという (GASB 基準書第 23 号, para. 14)。政府による借換えは、一般に現在利用できるより低い利子率に固定する目的のために行なわれる。すなわち、「借換えは、本質的に、旧負債から新負債（より低い利息原価 (interest cost) で得た）への置換え」 (GASB 基準書第 23 号, para. 14) である。ところが、政府による負債の借換えに、旧負債の買戻価格と帳簿価額の差額を負債借換え期間の損失または利得として報告する会計処理を適用すれば、負債の借換えが財務的に有利であるにもかかわらず、損失が報告されてしまう (GASB 基準書第 23 号, para. 9)⁽²⁰⁾ ので、「その取引の目的を報告できないというだけでなく、借換え期間およびそれ以降の期間の業績 (operating results) をゆがめてしまう」 (GASB 基準書第 23 号, para. 14)。また、借換えによって生じる当該差額は、独立した損失取引ではなく、むしろ新しい利子率に置換えることによって将来得ることのできる利子節約 (interest savings) からの控除分である (GASB 基準書第 23 号, paras. 15 and 16)。そこで、GASB は、政府による負債の借換え取引の実質を全体として捉えて会計処理に反映するために、旧負債の買戻価格と帳簿価額の差額に繰延償却法を適用し (GASB 基準書第 23 号, paras. 15-17)、将来期間における利息費用に調整することとしている。このような考え方を根拠として、GASB は、即時借換えまたは先行借換えによる負債の早期償還から生じた旧負債の買戻価格と帳簿価額の差額が将来期間に関連しているため、当該差額は繰延資源フローの定義に合うと結論付けている (GASB 基準書第 65 号, para. 66)。したがって、負債の借換えによって負債の早期償還を行った場合の旧負債の買戻価格と帳簿価額の差額は、実質的に旧負債の決済差額であるにもかかわらず、将来期間における利息費用を調整するために繰延べられている。

(18) 帳簿価額は、満期時の支払額に、旧負債に関連する未償却のプレミアムまたは割引の他、旧負債を有効にヘッジしていたデリバティブ商品に関連する繰延資源フロー項目を調整した価額である (GASB 基準書第 65 号, fn. 3)。

(19) FASB は、負債の早期償還が負債の借換えによってなされる場合、旧負債の買戻価格と帳簿価額の差額を負債償還期間の利益 (income) に、損失または利得として認識し、かつ、独立項目として識別することを求めている (ASC Topics 470-50-40-2)。このような FASB の会計処理は、APB 意見書第 26 号「負債の早期償還」に基づいている。

(20) 例えば、高利負債を低利負債に借換える場合、会計上巨額の損失を計上させる可能性がある (APB 意見書第 26 号, para. 10)。

4.1.2. 非交換取引

GASB が 1998 年に公表した基準書第 33 号「非交換取引の会計および財務報告」（以下では、「GASB 基準書第 33 号」という。）によれば、非交換取引（nonexchange transaction）において、政府は見返りとして直接的に同等の価値を受け取る（または与える）こと無く、価値を与える（または受け取る）とされている（summary）。GASB は、このような非交換取引を、認識時点に影響を与える共通の特徴をもとに次の 4 つに分類している（GASB 基準書第 33 号, summary; para. 7）。

1. 派生的税収益（derived tax revenues）取引

交換取引にかかる政府による査定の結果生じる（例えば、所得税、販売税、その他の利益または消費にかかる査定の結果生じる税）。

2. 賦課的非交換収益（imposed nonexchange revenues）取引

交換取引にかかる査定を除き、個人を含む非政府実体にかかる政府による査定の結果生じる（例えば、財産税、罰金、違約金）。

3. 政府委任非交換取引（government-mandated nonexchange transactions）

あるレベルの政府が、別のレベルの政府に資源を提供し、かつ、特定の目的のために当該資源の使用を求める場合に生じる（例えば、連邦政府が州または地方政府に実行を委任する政策）。

4. 自発的非交換取引（voluntary nonexchange transactions）

交換を除き、契約当事者が自ら進んで締結した立法上または契約上の契約から生じる（例えば、特定の補助金（grants）や私的な寄贈（donations））。

また、GASB は、これらの非交換取引によって受領した資源の使用にかかる条項（stipulation）の種類を時間要件（time requirements）と目的制限（purpose restrictions）という 2 つに区別している。時間要件は、(a) 資源の使用（売却、支払いまたは消費）期間もしくは使用開始期間（例えば、特定期間のための運営・建設補助金）を明示する、または (b) 一定期間⁽²¹⁾にわたる資源の完全な維持を明示するものである（GASB 基準書第 33 号, summary）。目的制限は、資源の使用目的を明示するものである。

時間要件は、非交換取引の認識時点に影響を与える（GASB 基準書第 33 号, summary）。これに対して、目的制限は、非交換取引の認識時点に影響を与えない。しかし、目的制限のある資源を受領した政府は、制限のある純持高⁽²²⁾、持分または基金残高として当該資源を

(21) 永久、特定日までの期間、またはある事象が生じるまでの期間である（GASB 基準書第 33 号, summary）。

報告しなければならないとされている（GASB 基準書第 33 号, summary）。

GASB は、以下に示すとおり、賦課的非交換収益取引において時間要件を満たす前に受領した資源、並びに政府委任非交換取引および自発的非交換取引において時間要件を満たす前に移転された資源を繰延資源フロー項目としている。

賦課的非交換収益取引は、しばしば時間要件を伴う。そこで例えば財産税の場合、政府は、法的強制力の発動や支払期日の到来にかかわらず、財産税が賦課される期間に収益を認識しなければならない⁽²³⁾。その他の賦課的非交換収益取引も、時間要件が付されている場合、資源の使用期間または使用が最初に許される期間に収益を認識しなければならない。これまで、政府は、このような時間要件を満たす前に受領した資源や債権として認識した資源を、繰延収益として負債に報告しなければならなかった（GASB 基準書第 33 号, para. 18）。GASB 基準書第 65 号の公表によって、このような時間要件を満たす前に受領した資源や債権として認識した資源を繰延資源インフローとして報告しなければならないとされた（para. 9）。

GASB は、政府が賦課的非交換収益取引において受領した資源を犠牲にする必要はなく、ゆえに当該資源の受領が負債を生むことはないため、賦課的非交換収益取引において時間要件を満たす前に受領した資源は負債の定義に合わないとしている（GASB 基準書第 65 号, para. 67）。むしろ、このような資源は将来期間（例えば、その前受金の使用が最初に許される期間）に関連するので、将来期間まで繰延資源インフローに区分すべきであると結論付けている（GASB 基準書第 65 号, para. 67）。したがって、賦課的非交換収益取引において時間要件を満たす前に受領した資源は、時間要件を満たしていないために繰延べられている。

政府委任非交換取引および自発的非交換取引における資源提供者は、しばしば適格要件（eligibility requirements）⁽²⁴⁾を設定している。これまでは、時間要件を含むすべての適格要件を満たした場合に、提供者が負債（または資産の減少）および費用を認識し、受領者が債権（または負債の減少）および収益（見積回収不能額を控除後）を認識することとされていた（GASB 基準書第 33 号, para. 21）。ゆえに、適格要件が満たされる前に移転された資源を、提供者は前払費用として資産に、また受領者は繰延収益として負債に報告しなければなら

⁽²²⁾ GASB 基準書第 34 号は、政府全体の純資産報告書において、純資産（net assets）を 3 つの区分に分類することを規定していた（para. 32）。その後公表された GASB 基準書第 63 号は、純持高が純持高報告書のすべての構成要素の差額であることを規定し（para. 3）、GASB 基準書第 34 号と同様に、純持高を 3 つの区分に分類することを規定している（para. 8）。

⁽²³⁾ 財産税の徴収目的は、賦課される期間中または期首における財政運営に役立てることにあるためである（GASB 基準書第 33 号, para. 84）。

⁽²⁴⁾ 政府委任非交換取引および自発的非交換取引における適格要件は、受領者の特性要件（required characteristics of recipients）、時間要件、弁済要件（reimbursements）、従属要件（contingencies）（自発的非交換取引にのみ適用）という 4 つの要件のうち、1 つ以上の要件から構成されている（GASB 基準書第 33 号, para. 20）。

かった（GASB 基準書第 33 号, para. 21）。GASB 基準書第 65 号の公表後も、適格要件（時間要件を除く。）を満たす前に移転された資源を、提供者は資産として、また受領者は負債として報告しなければならない。しかし、時間要件の取扱いについては変更がなされている。すなわち、他の適格要件のすべてを満たしている場合で時間要件を満たす前に移転された資源を、提供者は繰延資源アウトフローとして、また受領者は繰延資源インフローとして報告しなければならないとされた（GASB 基準書第 65 号, para. 10）。

GASB は、時間要件を除くすべての適格要件が満たされた時点で、資源提供者は受領者から資源を取り戻すことができないし、反対に、受領者はもはや提供者に資源を戻す義務を負っていないため、当該資源残高は資金提供者の資産または受領者の負債の定義に合わないとしている（GASB 基準書第 65 号, para. 68）。むしろ、賦課的非交換収益取引と同じように、時間要件を満たす前に移転された資源は将来期間（政府委任非交換取引または自発的非交換取引の時間要件に従って、その前受金の使用が最初に許される期間）に関連するので、資源の使用が最初に許される期間まで当該資産を提供者の繰延資源アウトフローに、また受領者の繰延資源インフローに区分すべきであると結論付けている（GASB 基準書第 65 号, para. 69）。したがって、政府委任非交換取引および自発的非交換取引において時間要件を満たす前に移転された資源は、時間要件を満たしていないために繰延べられている。

4.1.3. 将来収益の売却取引（内部移転取引を含む。）

GASB が 2006 年に公表した基準書第 48 号「債権および将来収益の売却および担保差入並びに資産および将来収益の内部移転」（以下では、「GASB 基準書第 48 号」という。）によれば、政府は、一時的な現金支払い（通常は一括払い）のために、特定の債権または特定の将来収益（future revenues）⁽²⁵⁾の回収から期待される将来キャッシュフローの所有権を交換する場合があるという（para. 1）。

GASB は、以下に示すとおり、将来収益の売却収入（内部移転取引の場合、譲渡人たる政府の将来収益の売却収入および譲受人たる政府の支払額）を繰延資源フロー項目としている。

将来収益の売却⁽²⁶⁾において、これまで、譲渡人たる政府はその収入（proceeds）を売却期

⁽²⁵⁾ 将来収益は、取引時点において存在していない源泉からの潜在的な収益を含まない（例えば、将来収益の発生が、メーター制駐車場の建設のような収益生産メカニズムの創造を必要としている場合）（GASB 基準書第 48 号, fn. 1）。

⁽²⁶⁾ GASB 基準書第 48 号が規定する要件（paras. 6-9）を満たす場合、将来収益の移転を伴う取引が売却とみなされる。これらの要件を満たさない場合、政府は当該取引を担保付借入（collateralized borrowing）として報告しなければならない（GASB 基準書第 48 号, para. 11）。なお、GASB によれば、これらの要件が満たされて将来収益の移転を伴う取引が売却とみなされる場合は稀であるという（GASB 基準書第 65 号, para. 71）。

間における収益として認識することが適切な場合⁽²⁷⁾を除いて、繰延収益として負債に報告し、売却契約期間にわたって収益として認識しなければならなかった（GASB 基準書第 48 号, para. 14）。GASB 基準書第 65 号の公表によって、譲渡人たる政府は、このような収入を繰延資源インフローとして報告しなければならないとされた（para. 12）。

GASB は、将来収益の売却収入（resulting revenue）を売却期間において収益として認識するのではなく、そのもととなる将来収益（underlying revenues）が収益認識基準を満たした将来期間において収益として認識すべきであるため、当該資源を繰延資源インフローに区分すべきであると結論付けている（GASB 基準書第 65 号, paras. 71 and 72）。この結論に至るにあたり、GASB は、将来収益の売却収入を売却期間における収益として認識することが適切な場合を除いて、将来収益の売却取引の達成が将来発生する収益認識事象に置換えられることはないとしている（GASB 基準書第 48 号, para. 14）⁽²⁸⁾。さらに、適切な認識基準を満たす前の早期的な収益認識（accelerating revenue recognition）は、政府の財政状態または財政状態の変動の忠実な表示をもたらさないとしている（GASB 基準書第 65 号, para. 71）。したがって、将来収益の売却収入は、そのもととなる将来収益が収益認識基準を満たしていないために繰延べられている。

このような将来収益の移転取引は、同一の財務報告実体の中で行なわれる場合がある。これまで、譲渡人たる政府単位は、将来収益の売却収入を繰延収益として負債に報告し、売却契約期間にわたって収益として認識しなければならなかった（GASB 基準書第 48 号, para. 15）。また、譲受人たる政府単位は、売却契約期間にわたって償却し費用として認識するまで、支払額を繰延費用（deferred charge）として資産に報告しなければならなかった（GASB 基準書第 48 号, para. 15）⁽²⁹⁾。GASB 基準書第 65 号の公表によって、譲渡人たる政府単位は、このような収入を繰延資源インフローとして報告し、売却契約期間にわたって収益として認

(27) それまでに、実現が不確実であるまたは収益が信頼性をもって測定できないという理由で収益が認識されていなかった場合が該当する（GASB 基準書第 48 号, para. 14）。

(28) GASB は、将来収益の売却収入を繰延べる根拠として、当該収入が未認識資産の売却利得を表している点を挙げている（GASB 基準書第 48 号, para. 55）。GASB 基準書第 48 号公表前に存在していた会計基準は売却取引時点において既に認識されている資産の売却にかかる会計処理を規定していたため、将来収益の売却にかかる会計処理の参考となる会計基準はなかったとされている（GASB 基準書第 48 号, para. 55）。

(29) 将来収益の内部売却の結果生じる繰延収益および繰延費用並びにこれらの期間償却額は、財務報告主体の内部残高（internal balances）および内部実体活動（intra-entity activity）と同様に記録しなければならない（GASB 基準書第 48 号, fn. 4）。なお、政府全体財務諸表において、行政型活動およびビジネス型活動間の内部取引は相殺消去されるが（GASB 基準書第 34 号, paras. 58 and 59）、州または地方政府と構成単位間の取引は、相殺消去されずに外部取引と同じように報告される（GASB 基準書第 34 号, para. 61）。構成単位とは、法的に独立しているが主要政府（州または地方政府）が財政的説明責任を負っている組織である（GASB 基準書第 14 号, para. 20）。

識しなければならないとされた。また、譲受人たる政府単位は、売却契約期間にわたって償却し費用として認識するまで、支払額を繰延資源アウトフローとして報告しなければならないとされた (para. 13)。

GASB は、報告実体の外部当事者との独立当事者間取引 (arm's length transaction) による客観性がない限り、実現または測定の不確実性は適切に解消されないため、例外なくすべての将来収益の内部売却において収益認識を繰延べることとしている (GASB 基準書第 48 号, para. 53)。同様に、権利取得のための支払額は将来収益獲得権の未償却原価に相当するので、当該権利に基づいて得る将来の収益を認識する期間にわたりその費用を負担させなければならないとしている (GASB 基準書第 48 号, para. 53)。したがって、譲渡人たる政府単位の将来収益の売却収入は、そのもととなる将来収益が収益認識基準を満たしていないために繰延べられている。また、譲受人たる政府単位の支払額は、関連する将来収益が収益認識基準を満たしていないために繰延べられている。

4.2. FASB の会計基準を援用した会計処理

4.2.1. 融資取引

政府が行なう融資活動において、政府は、これまで、融資設定手数料 (loan origination fees)⁽³⁰⁾と関連する直接的な融資設定原価 (direct loan origination costs)⁽³¹⁾を相殺し、その純額を資産または負債として繰延べ、融資期間にわたり融資利回りの調整として認識しなければならないとされた (GASB 基準書第 62 号, para. 434)。GASB 基準書第 65 号の公表によって、融資設定手数料のうち融資設定に関連して受領したポイント (points) を繰延資源インフローとして報告し、関連する融資期間にわたり規則的かつ合理的な方法によって収益として認識しなければならないとされた (para. 22)。一方で、ポイント分を除く融資設定手数料および直接的な融資設定原価を、それぞれ、融資設定期間において収益および費用として認識しなければならないとされた (para. 22)⁽³²⁾。

⁽³⁰⁾ 融資の設定、借換えまたは再構築のプロセスに関連して借り手は手数料を請求されている。融資設定手数料には、ポイント (points) に限らず、管理、調整、斡旋 (placement)、適用、引受けその他の手数料が含まれている (GASB 基準書第 62 号, para. 451)。

⁽³¹⁾ 直接的な融資原価には、(a) 独立した第三者との融資取引において負担する増分直接原価 (incremental direct costs) と (b) 融資のために貸し手を実施する特定の活動に直接関連する原価が含まれる。(b) の活動には、借り手の将来経済状況の評価、保証、担保その他保証契約の評価および記録、融資条件の交渉、融資契約書の準備および処理、融資設定の完了にかかる活動が含まれる (GASB 基準書第 62 号, para. 435)。

⁽³²⁾ 企業会計では、現在も、融資設定手数料と関連する直接的な融資設定原価を相殺し、その純額を資産または負債として繰延べて、融資期間にわたり融資利回りの調整として認識しなければならないとされている (ASC310-20-30-2 and 310-20-35-2)。

GASB は、融資設定を完了し融資を行った後において、政府は借り手に対して義務や責任を負っていないためすべての融資設定手数料は負債の定義に合わないとしている（GASB 基準書第 65 号, para. 85）。このうち、政府が受領したポイント分を除く融資設定手数料は、融資設定期間に発生する融資設定プロセスにのみ関連しているのもので、繰延資源インフローの定義にも合わないとしている。一方、政府が受領した融資設定手数料のうちポイント分は、将来金利として、または融資の表面利子率を低下させるために請求される手数料を意味しているのもので、将来期間に帰属させるべきであるとしている（GASB 基準書第 65 号, para. 86）。そこで、GASB は、政府が受領した融資設定手数料のうちポイント分を繰延資源インフローとし、関連する融資期間にわたり規則的かつ合理的方法によって収益として認識すべきであると結論付けている（GASB 基準書第 65 号, para. 86）。したがって、政府が受領した融資設定手数料のうちポイント分は実質的に利息であり、融資期間にわたり融資利回りを調整するために繰延べられている。

なお、直接的な融資設定原価について、GASB は、融資の現在の用役提供能力を増加しないため資産の定義に合わず（GASB 基準書第 65 号, para. 87）、また、融資設定取引はその期間に完了しているのもので、繰延資源アウトフローの定義に合わないとしている（GASB 基準書第 65 号, para. 87）。

4.2.2. 住宅金融取引

政府が住宅融資を行い、かつ、投資目的で当該融資を保有する場合、政府は、これまで、融資設定手数料と関連する直接的な融資設定原価を相殺し、その純額を資産または負債として繰延べて融資期間にわたり融資利回りの調整として認識しなければならなかった（GASB 基準書第 62 号, para. 467）。GASB 基準書第 65 号の公表によって、先述した融資取引と同様に、融資設定手数料のうち融資設定に関連して受領したポイントを繰延資源インフローとして報告し、関連する融資期間にわたり規則的かつ合理的方法によって収益として認識しなければならないとされた（para. 26）。一方で、ポイント分を除く融資設定手数料および直接的な融資原価を、それぞれ、融資設定期間において収益および費用として認識しなければならないとされた（para. 26）⁽³³⁾。

政府が住宅融資を行い、かつ、売却目的で当該融資を保有する場合、政府は、受領したすべての融資設定手数料（ポイント分を含む。）および負担した直接的な融資設定原価を繰延べて、融資売却期間において、それぞれ収益および費用として認識しなければならない。こ

⁽³³⁾ 企業会計では、現在も、住宅融資を行い、かつ、投資目的で当該融資を保有する場合、融資設定手数料と関連する直接的な融資設定原価を相殺し、その純額を資産または負債として繰延べて、融資期間にわたり融資利回りの調整として認識しなければならないとされている（ASC948-310-60-1）。

れまでは、このような融資設定手数料および負担した直接的な融資設定原価を、融資を売却するまで、それぞれ負債または資産として繰延べなければならなかった（GASB 基準書第 62 号, para. 467）。GASB 基準書第 65 号の公表によって、このような融資設定手数料および直接的な融資設定原価を、融資を売却するまで、それぞれ繰延資源インフローおよび繰延資源アウトフローとして記録しなければならないとされた（para. 26）⁽³⁴⁾。

GASB は、住宅融資売却前に受領したすべての融資設定手数料（ポイント分を含む。）は融資が売却される将来期間に帰属させられるので、これらを繰延資源インフローとして区分すべきであると結論付けている（GASB 基準書第 65 号, para. 97）。同様に、住宅融資売却前に負担した直接的な融資設定原価は融資が売却される将来期間に帰属させられるので、これらを繰延資源アウトフローとして区分すべきであると結論付けている（GASB 基準書第 65 号, para. 99）。したがって、売却目的で保有する住宅融資に関連して受領したすべての融資設定手数料（ポイント分を含む。）および負担した直接的な融資設定原価は、将来の融資売却期間において住宅融資投資の純成果を測定するために繰延べられている。

同様に、売却目的で住宅融資を保有する場合、政府は、住宅融資の最終的な売却を確実にするために永続的な投資者（permanent investors）に対して支払う手数料（住宅または商業融資約定手数料）を繰延べて、永続的な投資者へ融資を売却した期間または約定を行使しないことが明らかになった期間において、費用として認識しなければならない。これまでは、このような約定手数料を、永続的な投資者へ融資を売却する期間または約定を行使しないことが明らかになる期間まで、資産として繰延べなければならなかった（GASB 基準書第 62 号, para. 469）。GASB 基準書第 65 号の公表によって、このような約定手数料を、永続的な投資者へ融資を売却する期間または約定を行使しないことが明らかになる期間まで、繰延資源アウトフローとして記録しなければならないとされた（para. 27）⁽³⁵⁾。

GASB は、住宅融資の最終的な売却を確実にするために負担した原価は資産の定義に合わないが、関連する融資を売却する、または、約定を行使しないことを決定するまで、当該手数料を繰延資源アウトフローに区分すべきであるとしている（GASB 基準書第 65 号, para. 100）。したがって、売却目的で保有する住宅融資に関連して住宅融資の最終的な売却

⁽³⁴⁾ 企業会計では、現在も、住宅融資を行い、かつ、売却目的で当該融資を保有する場合、受領したすべての融資設定手数料（ポイント分を含む。）および負担した直接的な融資設定原価を資産または負債として繰延べて、融資売却期間において、それぞれ収益および費用として認識しなければならないとされている（ASC948-310-25-3）。

⁽³⁵⁾ 企業会計では、現在も、住宅融資の最終的な売却を確実にするために永続的な投資者に対して支払う手数料（住宅または商業融資約定手数料）を資産として繰延べて、永続的な投資者へ融資が売却された期間または約定を行使しないことが明らかになった期間において、費用として認識しなければならないとされている（ASC948-720-25-1）。

を確実にするために負担した約定手数料は、将来の融資売却期間において住宅融資投資の純成果を測定するために繰延べられている。

4.2.3. 規制事業取引

規制事業 (regulated operations)⁽³⁶⁾ において、規制者は、将来負担すると予想される原価を回収するように、現在の公共料金の料率を設定することができるとされている。ここでは、将来負担すると予想される原価を将来負担しなくてよいのであれば、将来設定される料率が同額低くなることが前提とされている。現在の料率が将来負担すると予想される原価の回収を意図して設定されており、かつ、規制者が規制事業活動に対して当該料率に従って請求した額と意図した目的のために未だ消費していない額について説明できるよう求めている場合、規制事業活動を営む政府は、このような料率に従って請求した額を繰延べて、関連する原価を負担した期間において収益として認識しなければならない。規制事業活動を営む政府は、これまで、このような料率に従って請求した額を負債として報告しなければならなかった (GASB 基準書第 62 号, para. 482b)。GASB 基準書第 65 号公表によって、このような料率に従って請求した額を繰延資源インフローとして報告しなければならないとされた (para. 29b)⁽³⁷⁾。

GASB は、政府が現在の料率から資源を受領しても当該資源を返還する義務を負わない⁽³⁸⁾ ため、将来負担すると予想される原価の回収を意図して設定された現在の料率によって生み出された収益は、負債の定義に合わないとしている (GASB 基準書第 65 号, para. 102)。一方で、このように生み出された収益は将来期間に提供されるサービスに関連しており、受領したそれらの資源を関連するサービスおよび便益が提供される期間に帰属させるために、当該収益を繰延資源インフローとして報告すべきであるとしている (GASB 基準書第 65 号, para. 103)。したがって、将来負担すると予想される原価の回収を意図して設定された現在の料率によって生み出された収益は、現在および将来期間における収益を調整するために繰延べられている。

同様に、規制者は、規制事業者たる政府に対して、利得その他純許容原価の減額 (gain

⁽³⁶⁾ 規制事業は、規定された 3 つの基準を満たす事業をいう (GASB 基準書第 62 号, para. 476)。

⁽³⁷⁾ 企業会計では、規制者の料率設定が規制事業者に負債を課すことになるとされている。ここでいう負債は、通常、規制事業者の顧客に対する義務である (ASC980-405-25-1)。企業会計では、現在も、規制事業者は、このような料率に従って請求した額を負債として繰延べて、関連する原価を負担した期間において収益として認識しなければならないとされている (ASC980-405-25-1b)。

⁽³⁸⁾ 予想された将来原価が発生しなかった場合でも、政府は当初将来負担すると予想される原価の回収を意図して設定された料率から受領した資源を犠牲にする義務を負わないとされている (GASB 基準書第 65 号, para. 102)。

or other reduction of net allowable costs) を将来期間にわたり顧客が享受するよう求めることができる。これは、規則的かつ合理的な方法によって将来期間にわたり当該利得その他許容原価の減額を配分し、およそ当該配分額の範囲内で収益が減少するよう将来の公共料金の料率を調整することによってその目的が達成される。例えば、規制事業者たる政府が負債の早期償還を行なった結果、負債の買戻価格が消滅した負債の帳簿価額よりも低いために利得が生じる場合、規制者は、政府に対して、当該利得を繰延償却し将来期間における利息費用に調整する影響を将来料率の決定に反映するよう求めることができる (GASB 基準書第 65 号, para. 105)。規制事業活動を営む政府は、規制者の要求に基づいて将来の料率設定のために利得その他純許容原価の減額を将来期間にわたり配分する場合、当該利得その他純許容原価の減額を繰延べて将来の料率を低下させる期間にわたり認識しなければならない。規制事業活動を営む政府は、これまで、このような利得その他純許容原価の減額を負債として報告しなければならなかった (GASB 基準書第 62 号, para. 482c)。GASB 基準書第 65 号公表によって、このような利得その他純許容原価の減額を繰延資源インフローとして報告しなければならないとされた (para. 29c)⁽³⁹⁾。

GASB は、利得その他純許容原価の減額が資源の犠牲をもたらさないため、利得その他純許容原価の減額は負債の定義に合わないとしている (GASB 基準書第 65 号, para. 106)。一方で、このように繰延べられる利得その他純許容原価の減額は将来期間にわたり提供されるサービスに関連しており (GASB 基準書第 65 号, para. 107)、利得その他純許容原価の減額によって受領した資源に関連するサービスおよび便益が公共料金納付者に提供される期間に帰属させるために、当該利得その他純許容原価の減額を繰延資源インフローとして報告すべきであるとしている (GASB 基準書第 65 号, para. 107)⁽⁴⁰⁾。したがって、将来の料率設定のために繰延べられる利得その他純許容原価の減額は、将来期間において料率設定に影響を与えるサービス原価の水準を調整するために繰延べられている。

5. 繰延資源フロー項目の分類

前節では、GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目を対象として、関連する会計基準、基準設定の基礎などを調べることによって、それらが繰延べられている根拠を検討した。検討にあたってあらかじめ施した分類に従えば、GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目は、図 3 の形式的分類⁽⁴¹⁾のように分類できる。この分類は、当該項目

⁽³⁹⁾ 企業会計では、規制事業者は、現在も、このような利得その他純許容原価の減額を負債として報告しなければならない (ASC980-405-25-1c)。

⁽⁴⁰⁾ なお、このようなアプローチは、先述した負債の借換取引にかかる会計処理を規定するにあたり GASB が採った立場と整合しているとされている (GASB 基準書第 65 号, para. 107)。

に適用される繰延べの会計処理が公会計特有のものであるのか、または、企業会計においても行なわれているものであるのかを区別している。しかし、このような形式的な分類によって直ちに期間衡平性概念が会計処理に与えている影響を明らかにすることはできないため、後述するように GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目がいずれも配分の適用によって生じた項目であることを踏まえ、本節では、企業会計において配分の裏付けとされてきた伝統的な対応概念の観点から実質的に分類する。

一般に、配分は評価と対比されるが⁽⁴²⁾、「主要先進国において会計的配分の論理が制度会計の主座に位置してきたことは衆目の一致するところである」（醍醐 2004, p. 26）といわれている。配分を、現金収支を複数の会計期間に費用または収益として認識するために行なう見越し（accrual）と繰延べ（deferral）の手続きと単純に捉えるならば、配分は企業会計のみならず公会計の領域においても適用されている。もっとも、GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目はいずれも配分の適用によって生じた項目であり、第 2 節で示したようにそれらは期間衡平性概念によって裏付けられている。しかし、企業会計において配分の裏付けとされてきた伝統的な対応概念と公会計において配分の裏付けとされている期間衡平性概念の関係性については必ずしも明らかではない。そこで、繰延資源フロー項目に、企業会計における伝統的な対応概念で説明しうる項目が含まれているのか否かを明らかにするために、以下では GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目を伝統的な対応概念の観点から分類する。このような分類を通じて、期間衡平性概念が、対応概念に比べて配分可能な対象の範囲を拡大しているかどうかを明らかにすることができると考えられる。

配分について、米国会計学会（American Accounting Association: AAA）は、1936 年に公表した「会社報告の会計原則試案」⁽⁴³⁾において「会計は、本質的に評価のプロセスではなく、歴史的原価と収益を現在とそれ以降の会計期間に配分するプロセスである」（p. 188）と示している。その後、当試案の基礎となっている理論の枠組みを補う試みとして Paton and Littleton が 1940 年に公表した『会社会計基準序説』（以下では、「序説」という。）によれば、「会計の主要目的は、（中略）費用（costs）と収益とを対応させる組織的なプロセスによって、期間利益を測定すること」（p. 123）であり、配分の手続きたる見越しと繰延べは「確実に対応の概念に関連している」（p. 16）とされている。ここで、期間利益の測定は、ある期間

(41) 規制事業を営む政府または企業に適用される会計処理は、その特殊性から公会計と企業会計の中間に位置付けている。

(42) 醍醐（2004）は、「制度会計におけるさまざまな会計基準の変遷を回顧すると、そこに共通する動因として『会計的配分の論理』と『価値評価の論理』の相克があったことが観察される」としている（p. 26）。

(43) Zeff（1999）によれば、当試案は、当時設立された証券取引委員会（Securities and Exchange Commission: SEC）に権威あるガイダンスを提供する目的で作成されたものであり、おそらく概念フレームワークの基礎となる最初の組織的な取組みであったとされている（p. 90）。

内にメーター (meter) を経た費用と収益との期間的対応⁽⁴⁴⁾によってなされる (p. 15)。このメーターたるものが、費用の収益との関連 (associating) (p. 15) であり、収益の実現 (realization) (pp. 48-49)⁽⁴⁵⁾である。「序説」公表後 40 年にわたり、会計実務は実質的にこれに沿う形で発達し、また、これと整合する合理や理論が広く使われ、公式表明の中にもよく見受けられたといわれている (Storey 1981, p. 90)。この間、会計原則審議会 (Accounting Principles Board: APB) が 1970 年に公表したステートメント第 4 号「営利企業の財務諸表における基礎概念および会計原則」(以下では、「APB ステートメント第 4 号」という。)は、「序説」と同様に、収益を実現原則によって認識することを示し (para. 150)、また、「序説」を具体化する形で、一般的な費用認識の 3 原則たる「原因と結果の関連づけ (associating cause and effect)」(para. 157)、「規則的かつ合理的な配分 (systematic and rational allocation)」(para. 159) および「即時的認識 (immediate recognition)」(para. 160) によって費用を認識することを示している。

1978 年以降、FASB は概念フレームワークの公表を行ってきた。FASB の概念フレームワークは少なくとも財務諸表の構成要素の定義の局面で資産負債アプローチを採用しているといわれるが⁽⁴⁶⁾、上述した対応概念を本質的に包含している。すなわち、FASB の概念フレームワークは、期間利益の測定において、費用認識基準⁽⁴⁷⁾または収益認識基準⁽⁴⁸⁾を経

(44) すべての発生原価が特定の生産物に関連するならば、企業の純成果は生産物の単位ごとに測定することができる。しかし、すべての原価がいずれかの生産物に帰属するわけではなく、この事実ゆえに、ある種の費用をある種の収益に関連させるために期間を単位とせざるを得ないと説明されている。(Paton and Littleton 1940, p. 15)

(45) 通説的な見解によれば、現金の受領、売上債権その他新しい流動資産により立証されたときに収益が実現する。ここでは暗黙裡に次の 2 つのテストが存在している。第 1 に、法的な販売その他同様のプロセスによる転換 (conversion)、第 2 に、流動資産の獲得による確証 (validation) である。(Paton and Littleton 1940, p. 49)

(46) 川村 (2014) は「通説的には、FASB の概念フレームワークにおいて、財務諸表における構成要素は、資産と負債をまず定義し、それらを基軸に据えてその他の構成要素を定義しており、少なくとも財務諸表の構成要素の定義の局面では、資産負債アプローチを採用しているといわれている」(p. 49) としている。

(47) GASB (2000) によれば、APB ステートメント第 4 号で示された費用認識の 3 原則は、FASB 概念書第 6 号に本質的に包含されているという (paras. 50 and 51)。また、実際に、当該 3 原則は FASB の現行の会計基準においても確認することができる (栗城 2017, p. 164)。

(48) ただし、収益認識基準は、Paton and Littleton (1940) が示した「実現原則」から、「実現可能 (realizable) 原則」および「稼得 (earn) 原則」(FASB 概念書第 5 号, para. 83) にその範囲が拡大されている。例えば、長期建設工事にかかる工事進行基準などの生産主義による収益認識について、Paton and Littleton は「不当に正当化された (inadequate justification)」(p. 52) 実務としていたが、FASB 概念書第 5 号は、完成時の成果の合理的な見積りと信頼できる進捗度の測定が利用可能であることを前提にこれを採用している (para. 37, 84c and fn. 53)。

た費用と収益とを期間的に対応させる手続きを包含している。

このように、現行制度にも受け継がれてきた伝統的な対応概念は、現金収支をある期間内に費用認識基準または収益認識基準を経た費用と収益として認識し、それらを期間的に対応させる概念である。この理解をもとに、GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目を、伝統的な対応概念で説明しうるか否かを基準として分類すると、図 3 の実質的分類のようになる。

すなわち、次に示す繰延資源フロー項目は伝統的な対応概念で説明しうる。将来収益の売却収入（内部移転取引の場合、譲渡人たる政府単位の将来収益の売却収入および譲受人たる政府単位の支払額）（4.1.3 項）は、そのもととなる将来収益が収益認識基準を満たしていないために繰延べられているので、伝統的な対応概念で説明しうる（図 3 ④）。政府が行なう融資活動において受領した融資設定手数料のうちポイント分（4.2.1 項および 4.2.2 項）は実質的に利息であり、融資期間にわたり融資利回りを調整する⁽⁴⁹⁾ために繰延べられているので、伝統的な対応概念で説明しうる（図 3 ⑤）。政府が住宅融資を行い、かつ、売却目的で当該融資を保有する場合に受領したすべての融資設定手数料（ポイント分を含む。）並びに負担した直接的な融資設定原価および約定手数料（4.2.2 項）は、将来の融資売却期間において住宅融資投資の純成果を測定するために繰延べられているので、伝統的な対応概念で説明しうる（図 3 ⑥）。

しかしながら、次に示す繰延資源フロー項目は伝統的な対応概念で説明しえない。負債の借換えによって負債の早期償還を行った場合の旧負債の買戻価格と帳簿価額の差額（4.1.1 項）は、実質的に旧負債の決済差額であるにもかかわらず、将来期間における利息費用を調整するために繰延べられている。Paton and Littleton（1940）によれば、負債の早期償還を行なった場合の旧負債の買戻価格と帳簿価額の差額は、代償や利益を生むことがない発生原価の消滅（expiration）たる損失として認識される（pp. 93 and 95）。したがって、当該項目は伝統的な対応概念で説明しえず、ある期間の収益が当該期間のサービス原価を支払うために十分であるかどうかという期間衡平性を評価するための情報提供によって説明される（図 3 ①）。賦課的非交換収益取引において時間要件を満たす前に受領した資源並びに政府委任非交換取引および自発的非交換取引において時間要件を満たす前に移転された資源（4.1.2 項）は、収益が実現している⁽⁵⁰⁾にもかかわらず、時間要件を満たしていないために繰延べ

(49) 当該調整には、原則として利息法が適用される（GASB 基準書第 62 号, para. 445）。Paton and Littleton（1940）は、割引または割増によって社債を発行する場合、当該割引または割増額を償還期間にわたり利回りの調整として認識することとしている（pp. 38-40）。

(50) 当該非交換取引において、政府は見返りとして直接的に同等の価値を与えること無く、価値を受け取っている。したがって、Paton and Littleton（1940）が示した実現にかかる暗黙裡の 2 つのテスト（脚注 45）のうち、第 1 のテストたる法的な販売その他同様のプロセスによる転換は、適用外となる。

られている。したがって、当該項目は伝統的な対応概念では説明しえず、ある期間の収益が当該期間のサービス原価を支払うために十分であるかどうかという期間衡平性を評価するための情報提供によって説明される（図3②③）。規制事業活動における将来負担すると予想される原価の回収を意図して設定された現在の料率によって生み出された収益（4.2.3項）は、収益が実現している⁽⁵¹⁾にもかかわらず、現在および将来期間における収益を調整するために繰延べられている。したがって、当該項目は伝統的な対応概念では説明しえず、ある期間の収益が当該期間のサービス原価を支払うために十分であるかどうかという期間衡平性を評価するための情報提供によって説明される（図3⑦）。規制事業活動における将来の料率設定のために繰延べられる利得その他純許容原価の減額（4.2.3項）は、負債の決済差額などが該当する。したがって、先述したように、これらの項目は伝統的な対応概念で説明しえず、期間衡平性を評価するための情報提供によって説明される（図3⑧）。

（図3）「GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目」の分類

形式 実質		GASB 独自基準の会計処理	FASB 基準を援用した会計処理	
		公会計	（規制事業会計）	企業会計
対応概念		④		⑤⑥
期間衡平性概念		①②③	⑦⑧	

（数字の意味）

- ① 負債の借換えによって負債の早期償還を行った場合の旧負債の買戻価格と帳簿価額の差額
- ② 賦課的非交換収益取引において時間要件を満たす前に受領した資源
- ③ 政府委任非交換取引および自発的非交換取引において時間要件を満たす前に移転された資源
- ④ 将来収益の売却収入（内部移転取引の場合、譲渡人たる政府単位の将来収益の売却収入および譲受人たる政府単位の支払額）
- ⑤ 政府が行なう融資活動において受領した融資設定手数料のうちポイント分
- ⑥ 政府が住宅融資を行い、かつ、売却目的で当該融資を保有する場合に受領したすべての融資設定手数料（ポイント分を含む。）並びに負担した直接的な融資設定原価および約定手数料
- ⑦ 将来負担すると予想される原価の回収を意図して設定された現在の料率によって生み出された収益
- ⑧ 将来の料率設定のために繰延べられる利得その他純許容原価の減額

このように、図3は、GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目は期間衡平性概念によって裏付けられているものの、それらの中には企業会計における伝統的な対応概念で説明しうる項目が含まれていることを示している。加えて、期間衡平性概念による配分可能な対象範囲の拡大という現象を明らかにしている。

⁽⁵¹⁾ Paton and Littleton (1940) が示した実現にかかる暗黙裡の2つのテスト（脚注45）は、販売価格の水準によって適用を変えることはしていない。すなわち、現在の販売価格が高いことをもって収益の一部を認識しないという考え方を採っていない。したがって、販売価格の水準にかかわらず、サービスを提供しその対価を受領していれば、収益は実現しているとみなされる。

6. おわりに—総括と今後の課題—

本稿は、GASB 概念書第 4 号をうけて公表された GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目を対象として、それらが繰延べられている根拠を検討し、公会計における期間衡平性概念および企業会計における伝統的な対応概念の観点から分類することによって、期間衡平性概念が会計処理に与えている影響を明らかにした。以下に、本稿を総括する。

第 2 節では、米国会計における財務会計の概念フレームワークを概観した。GASB は、概念書第 4 号において、伝統的に公的部門の財政状態報告書の基本的な構成要素とされてきた資産、負債および純資産に、繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローという 2 つの構成要素を新たに追加している。また、GASB は、これら 2 つの新しい構成要素並びに資源アウトフローおよび資源インフローを、政府の財務報告において重要な位置付けが与えられている期間衡平性概念の観点から定義している。

第 3 節では、GASB 概念書第 4 号によって新たに財務諸表の構成要素として追加された繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローの会計基準への展開を概観した。GASB 概念書第 4 号をうけて公表された GASB 基準書第 63 号および GASB 基準書第 65 号は、政府の財務諸表の表示に大きな変化をもたらしている。GASB 基準書第 63 号は、これまでの「純資産報告書」を「純持高報告書」に名称変更し、また、繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローという 2 つの新しい表示区分を設けている。GASB 基準書第 65 号は、これまで資産および負債として報告されていた特定の項目を繰延資源アウトフローまたは繰延資源インフローに再分類し、また、これまで資産および負債として報告されていた特定の項目を資源アウトフローまたは資源インフローとして認識している。

第 4 節では、GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目を対象として、それらが繰延べられている根拠を検討した。第 5 節では、前節を踏まえ、GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目を、それらに適用される繰延べの会計処理が公会計特有のものであるのか、または、企業会計においても行なわれているものであるのかを基準として形式的に分類した。さらに、GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目がいずれも配分の適用によって生じた項目であることを踏まえ、企業会計において配分の裏付けとされている伝統的な対応概念で説明しうる項目であるか否かを基準として実質的に分類した。

以上を通じて、本稿は、GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目は期間衡平性概念によって裏付けられているものの、それらの中には企業会計における伝統的な対応概念で説明しうる項目が含まれていることを示している。またこれによって、公会計における、期間衡平性概念による配分可能な対象範囲の拡大という現象を明らかにしている。

しかし、本稿は GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目のみを対象としてい

るため、米国公会計におけるすべての繰延資源フロー項目を分類できていないという限界がある。また、本稿は GASB 基準書第 65 号で示された繰延資源フロー項目のうち伝統的な対応概念で説明しうる項目を明らかにしたが、それらを除いた残余部分について整理できていない。加えて、財務報告の目的の視点からは、期間衡平性を評価するための情報提供にあたり、そもそもそれらの項目の繰延べが財務諸表利用者にとって有用であるのかどうかについても検討する必要がある。これらの限界については、今後の検討課題としたい。

【参考文献】

- American Accounting Association (AAA). 1936. A tentative statement of accounting principles affecting corporate reports. *Accounting Review*, 11(2), 187-191.
- Accounting Principles Board (APB). 1970. Statement of the Accounting Principles Board No. 4, *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*. New York: AICPA. (川口順一訳. 1973. 『アメリカ公認会計士協会 企業会計原則』 同文館出版.)
- . 1972. Opinion No. 26, *Early Extinguishment of Debt*. New York: AICPA.
- Attomore, R. H. 2012. Why Deferrals Make Sense in the Government Environment. *The Journal of Government Financial Management*, 61(2), 8-9.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1976. Discussion Memorandum, *An Analysis of Issue Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*. Stamford, CT: FASB. (津守常弘監訳. 1997. 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』 中央経済社.)
- . 1984. Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. Norwalk, CT: FASB.
- . 1985. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, *Elements of Financial Statements, a Replacement of FASB Concepts Statements No. 3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statements No. 2)*. Norwalk, CT: FASB.
- . *Debt*. Accounting Standards Codification™. (2017 年 7 月 29 日現在)
- . *Financial Services—Mortgage Banking*. Accounting Standards Codification™. (2017 年 10 月 20 日現在)
- . *Receivables*. Accounting Standards Codification™. (2017 年 9 月 27 日現在)
- . *Regulated Operations*. Accounting Standards Codification™. (2017 年 10 月 20 日現在)
- Gautier, S. T. 2011. GASB Replaces Net Assets with Net Position. *Government Finance Review*, 27(5), 62-63.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB). 1987. Concepts Statement No. 1, *Objectives of Financial Reporting*. Norwalk, CT: GASB. (藤井秀樹監訳. 2003. 『GASB／FASAB 公会計の概念フレームワーク』 中央経済社.)
- . 1990. Statement No. 11, *Measurement Focus and Basic of Accounting — Governmental Fund Operating Statements*. Norwalk, CT: GASB.
- . 1991. Statement No. 14, *The Financial Reporting Entity*. Norwalk, CT: GASB.
- . 1993. Statement No. 23, *Accounting and Financial Reporting for Refundings of Debt Reported by Proprietary Activities*. Norwalk, CT: GASB.
- . 1998. Statement No. 33, *Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Transactions*. Norwalk, CT: GASB.

- . 1999. Statement No. 34, *Basic Financial Statements — and Management's Discussion and Analysis — for State and Local Governments*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2000. Interpretation No. 6, *Recognition and Measurement of Certain Liabilities and Expenditures in Governmental Fund Financial Statements, an interpretation of NCGA Statements 1, 4, and 5; NCGA Interpretation 8; and GASB Statements No. 10, 16, and 18*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2006. Statement No. 48, *Sales and Pledges of Receivables and Future Revenues and Intra-Entity Transfers of Assets and Future Revenues*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2007. Technical Bulletin No. 2004-1, *Tobacco Settlement Recognition and Financial Reporting Entity Issues*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2007. Concepts Statement No. 4, *Elements of Financial Statements*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2008. Statement No. 53, *Accounting and Financial Reporting for Derivative Instruments*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2010. Statement No. 60, *Accounting and Financial Reporting for Service Concession Arrangements*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2010. Statement No. 62, *Codification of Accounting and Financial Reporting Guidance Contained in Pre-November 30, 1989 FASB and AICPA Pronouncements*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2011. Statement No. 63, *Financial Reporting of Deferred Outflows of Resources, Deferred Inflows of Resources and Net Position*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2012. Statement No. 65, *Items Previously Reported as Assets and Liabilities*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2017. Statement No. 87, *Leases*. Norwalk, CT: GASB.
- Paton, W. A., and Littleton, A. C. 1940. *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. Chicago: AAA.
- Public Sector Committee (PSC). 1991. Study 1, *Financial Reporting by National Governments*. New York: IFAC.
- Storey, R. K. 1981. Conditions necessary for developing a conceptual framework. *Journal of Accountancy*, 151(6), 84-96.
- Zeff, S. A. 1999. The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *Accounting Historians Journal*, 26(2), 89-131.
- 金子良太. 2014. 「政府会計における繰延資源流入と繰延資源流出の意義」『会計』185(4): 528-539.
- 川村義則. 2014. 「資産負債アプローチをめぐる議論からのインプリケーション」『会計』185(1): 46-62.
- 栗城綾子. 2017. 「米国公会計における期間衡平性概念—規則的かつ合理的な配分に与える影響—」『商学研究科紀要』85: 157-180.
- 醍醐聰. 2004. 「会計的配分と価値評価」『企業会計』56(1): 26-32.
- 広瀬義州. 2012. 『財務会計（第11版）』中央経済社.
- 吉田智也. 2017. 「米国政府会計における概念フレームワーク構築の現状と課題—定義・認識・測定—」『会計』192(1): 81-95.

(付記) 本稿は、2017年度第2回学生研究発表会（早稲田大学）における報告をもとに執筆している。討論者をお引受けいただいた明星大学の福島隆准教授、参加者および匿名の論文査読者のコメントによって本稿を改善することができた。ここに記して深く感謝申し上げる。